

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	4Sžf/16/2014
Identifikačné číslo spisu:	7012200706
Dátum vydania rozhodnutia:	02.12.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Jana Zemková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:7012200706.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudcov JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Milana Moravu v právnej veci žalobcu: Jozef Domby, Vojtecha Gondu č. 201/15, Viničky, právne zastúpeného JUDr. Alicou Petrovskou - Homzovou, advokátkou so sídlom Moyzesova 46, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1020503/1/498408-843869/2012/4897 zo dňa 12. apríla 2012, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/170/2012-52 zo dňa 21. novembra 2013, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/170/2012-52 zo dňa 21. novembra 2013 p o t v r d z u j e.

Žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a.

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach (ďalej aj „krajský súd“, príp. „prvostupňový súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia vyššie uvedeného rozhodnutia žalovaného a zrušenia prvostupňového rozhodnutia, dodatočného platobného výmeru Daňového úradu Kráľovský Chlmec (ďalej aj „správca dane“) č. 738/230/34216/1 l/Vár zo dňa 22.12.2011, ktorým správca dane podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“) nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie september 2010 v sume 152 € a zároveň žalobcovi určil vlastnú daňovú povinnosť za zdaňovacie obdobie september 2010 v sume 38 171 €. Dôvodom dodatočného určenia vlastnej daňovej povinnosti za kontrolované zdaňovacie obdobie DPH bolo

neuznanie reálneho podkladu zdaniteľného plnenia správcom dane, deklarovaného faktúrou č. FP 0800014 zo dňa 29.09.2010, vystavenou dodávateľom žalobcu, Mikulášom Várehom - VENIKOM, za nákup nových sudov v počte 217 kusov.

Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 1020503/1/498408-843869/2012/4897 zo dňa 12.04.2012, vydaným podľa § 48 ods. 5 zákona o správe daní v spojení s § 165 ods. 2 o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“), uvedené prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.

Krajský súd v medziach žaloby preskúmal napadnuté rozhodnutia a konanie, ktoré predchádzalo ich vydaniu a dospel k záveru, že rozhodnutia a postup daňových orgánov oboch stupňov sú v súlade so zákonom, pretože v dostatočnom rozsahu zistili skutkový stav a správne aplikovali príslušné zákonné ustanovenia.

Náhradu trov konania neúspešnému žalobcovi podľa § 250k ods. 1 OSP nepriznal.

Krajský súd v súvislosti s dôkaznou povinnosťou žalobcu, vyplývajúcou z ustanovení § 49 ods. 1, 2 písm. a), § 51 ods. 1, § 52 až § 54 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) v spojení s § 29 ods. 58 zákona o správe daní, skonštatoval výsledky dokazovania získané v rámci správy daní, ako i v rámci daňovej kontroly oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za kontrolované zdaňovacie obdobie. Z výsledkov šetrenia u Maďarskej daňovej správy vyplýva, že maďarský subjekt STA VES & BARRELS Kft., od ktorého mal dodávateľ žalobcu Mikuláš Váreha -VENIKOM nakúpiť predmetné sudy, nemá zamestnancov a daný tovar mal zakúpiť od podnikateľa Kerchera Róberta. Miestne šetrenie správcu dane vykonané u žalobcu nepotvrdilo realizáciu danej dodávky nových sudov v zdaňovacom období september 2010 od dodávateľa Mikuláša Várehu - VENIKOM, pričom z ohliadky priestorov u žalobcu dňa 18.08.2011 vykonanej správcom dane, ani z obsahu ďalšieho dokazovania pred vydaním dodatočného platobného výmeru nebolo možné vyvodiť daňovými orgánmi záver o reálnom uskutočnení plnenia deklarovaného v predmetnej faktúre č. FP 0800014 z 29.09.2010 od dodávateľa Mikuláša Várehu - VENIKOM. Krajský súd pritom považoval za nadbytočné opakovať podrobné zistenia správcu dane obsiahnuté v odôvodnení preskúmaného dodatočného platobného výmeru, ako aj v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia žalovaného, ktoré sú v súlade s obsahom administratívneho spisu.

K obsahu žalobných námietok vo vzťahu k obsahu a záverom administratívneho konania v preskúmanej právnej veci a opierajúc sa o ustálenú judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vzťahujúcu sa na rozhodovaciu činnosť daňových orgánov v administratívnoprávnych veciach týkajúcich sa dane z pridanej hodnoty krajský súd poukázal na ustanovenia § 49 ods. 1, 2 písm. a) zákona o DPH, na účel daňového konania a dôkaznú povinnosť daňových subjektov pri preukazovaní reálnosti deklarovaných zdaniteľných plnení. V tejto súvislosti dal do pozornosti právne závery a odôvodnenie rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/4/2011 zo dňa 15.03.2011.

Krajský súd s odkazom na dikciu § 49 ods. 2 zákona o DPH a na právne názory vyslovené v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf 17/2011 zo dňa 23.02.2012 poukázal na jednoznačnú zákonnú úpravu podmienok na odpočítanie DPH, pričom za základnú podmienku označil reálnu skutočnosť dodania tovarov konkrétnym platiteľom DPH. Podľa krajského súdu úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca tovar v skutočnosti prevzal alebo akým spôsobom tento získal, pokiaľ skutkové zistenia spochybňujú tvrdenia daňového subjektu o tom, že predmetný tovar bol dodaný obchodnou spoločnosťou, ktorá je deklarovaná ako dodávateľ žalobcu. Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu DPH. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm

pokladničnými dokladmi, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Krajský súd má za to, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1, 2 písm. a), v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť, keďže to zákon neustanovuje, ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, t.j. žalobcu. Naopak zákonodarcu požaduje (pre ľahkú zneužitelnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Vo všeobecnosti krajský súd výkladom zákona uzavrel, že pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre.

Podľa krajského súdu úlohou súdu v správnom súdnictve nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov (súd na to nemá kompetenciu), ale len preskúmať zákonnosť rozhodnutí správnych orgánov, teda či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok (vymedzených žalobou) rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy.

K obsahu žaloby krajský súd ďalej uviedol, že pokiaľ ide o hmotnoprávnu stránku veci, prísne pravidlá požadované zákonom o DPH pre priznanie nadmerného odpočtu DPH sa priamo dotýkajú aj právnej otázky rozloženia dôkaznej povinnosti medzi správcu dane a daňový subjekt, resp. problematiky dôkaznej povinnosti daňového subjektu pre preukázanie právnych podmienok pre odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH. Právnym východiskovým základom ustálenej judikatúry súdov Slovenskej republiky pri posudzovaní právnych podmienok pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty je jednak požiadavka, aby daňové doklady odrážali skutočnosť, pri súčasnom zvyrazňovaní dôkazného bremena, ktorým je zaťažený daňový subjekt, a nie správca dane, ktorému však na druhej strane nemožno uprieť právo vykonania takých dôkazov, ktoré správca dane považuje za nevyhnutné pre náležité objasnenie veci. V tejto súvislosti krajský súd príkladom poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/29/2010 zo dňa 10.03.2011, sp. zn. 2Sžf/52/2010 zo dňa 21.09.2011, sp. zn. 8Sžf/36/2010 zo dňa 28.04.2011, sp. zn. 2Sžf/41/2010 zo dňa 15.06.2011.

Žalobcom zvyrazňované procesnoprávne a ústavnoprávne rozmery preskúmvanej právnej veci krajský súd hodnotil aj v intenciách judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky a v súlade s ňou dáva do pozornosti účastníkov konania, že „zmyslom procesných garancií vyplývajúcich z ustanovení článku 47 ods. 3, z článku 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky a z článku 6 Dohovoru je zabezpečiť, aby bola účastníkovi konania, na ktorého sa tieto garancie vzťahujú, poskytnutá zo strany príslušného orgánu verejnej moci rozumná a dostatočná možnosť uplatniť svoj vplyv na priebeh a výsledky konania využitím svojich procesných práv za podmienok, ktorého nestavajú do podstatne nevýhodnejšej pozície v porovnaní s druhým účastníkom konania. Procesný postup orgánu verejnej moci by predstavoval protiústavný zásah do označených základných práv (resp. práv zaručených dohovorom), ak by účastníkovi konania objektívne znemožnil využiť jeho oprávnenia byť prítomný pri prerokovaní veci (vrátane dokazovania), predložiť argumentáciu na podporu svojich stanovísk, vznášať námietky a návrhy, navrhovať a predkladať dôkazy na podporu svojich tvrdení, vyjadriť sa ku všetkým vykonávaným dôkazom, klásť svedkom otázky, využívať právnu pomoc v konaní, alebo uplatniť opravné prostriedky, a z hľadiska konania ako celku by tým postavil niektorého z účastníkov do podstatne nevýhodnejšej pozície. Pokiaľ však procesný postup orgánu verejnej moci objektívne poskytol účastníkovi konania priestor uplatniť tieto procesné práva, no ten ich bez dôvodu hodného osobitného zreteľa nevyužil (prípadne nevyužil v plnom rozsahu) nemožno dospieť k záveru, že došlo k porušeniu jeho základných práv na súdnu ochranu, na rovnosť v konaní alebo na prerokovanie veci v jeho prítomnosti, prípadne k porušeniu práva na spravodlivé súdne konanie, (nález Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 153/07-35 zo dňa 18.10.2007).

Krajský súd z ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Ústavného súdu Slovenskej republiky k prerokovanej právnej problematike vyvodil záver o neodôvodnenosti vznesených žalobných námietok v preskúmvanej právnej veci, pretože žalobca v súvislosti s faktúrou č. FP 0800014 z 29.09.2010 od dodávateľa Mikuláša Várehu -VENIKOM, ktorou v danej právnej veci deklaroval zdaniteľné plnenie a splnenie podmienok podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH v znení účinnom v

čase realizácie zdaniteľného plnenia, nepreukázal správcovi dane reálne uskutočnenie deklarovaného zdaniteľného plnenia.

Ako nedôvodnú krajský súd vyhodnotil námietku žalobcu požadujúcu vykonanie znaleckého dokazovania za účelom posúdenia veku, resp. stavu drevených sudov, prítomnosť ktorých bola zistená u žalobcu v rámci miestneho zisťovania. Z obsahu úradného záznamu zo dňa 19.08.2011 a jeho príloh, ktoré sú súčasťou administratívneho spisu (fotodokumentácia), podľa krajského súdu jednoznačne vyplýva, že za žiadnych okolností nemôže ísť o tovar, ktorý mal byť dodaný žalobcovi podľa obsahu faktúry neuznanej správcom dane za kontrolované zdaňovacie obdobie septembra 2010. Nie je podľa názoru krajského súdu potrebné znaleckým dokazovaním preukazovať skutočnosti, ktoré sú úplne zrejmé bežným pozorovaním, t.j. vizuálnou kontrolou stavu hnutelných vecí - sudov, ktorých vek podľa stavu opotrebenia, korózie a iných známkov súvisiacich s obdobím používania tovaru, jednoznačne vylučuje možnosť, že by išlo o tovar deklarovaný vo faktúre zo dňa 29.09.2010 s dátumom ich výroby a dodávky z uvedeného obdobia.

Vzhľadom na uvedené krajský súd vyhodnotil žalobné dôvody žalobcu ako nedôvodné.

II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie z dôvodu podľa § 205 ods. 2 písm. a) a f) OSP a domáhal sa, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a žalobcovi priznal náhradu trov konania.

Nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku žalobca vidí v jeho nedostatočnom odôvodnení krajským súdom, ktoré považuje za nepresvedčivé, pretože neobsahuje dostatok dôvodov spoľahlivo umožňujúcich identifikovať, akými úvahami sa krajský súd riadil pri rozhodovaní vo veci samej. Podľa žalobcu krajský súd síce v odôvodnení rozsudku podrobne rozpísal právnu úpravu, vzťahujúcu sa na danú problematiku, nereagoval však na námietky a argumenty uvádzané žalobcom, a to ani na tie, ktoré majú rozhodujúci význam pre rozhodnutie veci. S ohľadom na uvedené je žalobca presvedčený, že nepreskúmateľnosť rozsudku spôsobila, že konanie je postihnuté inou vadou, ktorá mala za následok nesprávne rozhodnutie vo veci. V súvislosti s týmto odvolacím dôvodom dal do pozornosti čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, podľa ktorých má účastník konania právo na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany. Túto skutočnosť niekoľkokrát potvrdil vo svojej rozhodovacej činnosti aj Ústavný súd Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 209/04, sp. zn. IV. ÚS 115/03. Ak súd pri odôvodňovaní rozsudku nepostupuje spôsobom, ktorý záväzne určuje § 157 ods. 2 OSP, dochádza nielen k tomu, že rozsudok je nepreskúmateľný pre nedostatok dôvodov alebo pre ich nezrozumiteľnosť (dôvod na zrušenie v odvolacom konaní), ale aj k tomu, že základné právo na súdnu ochranu nie je naplnené reálnym obsahom.

Nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom podľa žalobcu spočíva v tom, že tento právnu normu správne vyložil, ale na zistený skutkový stav ju nesprávne aplikoval.

Žalobca má za to, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil, keď uzavrel, že si žalobca nesplnil dôkaznú povinnosť vyplývajúcu mu zo zákona o DPH poukazujúc pri tom na zistenia správcu dane vyplývajúce zo šetrenia u maďarskej daňovej správy, z výsledkov ktorých vyplýva, že maďarský subjekt STAVES BARRELS kft, od ktorej dodávateľ žalobcu kupoval sudy, nemal zamestnancov a podobne. Žalobca uviedol, že kupoval tovar - sudy od dodávateľa Mikuláša Várehu - VENIKOM, nie od iného podnikateľského subjektu, za spôsob podnikania ktorého, počet zamestnancov, sídlo a pod. žalobca nenesie zodpovednosť a nie je povinnosťou žalobcu si akýmkoľvek spôsobom preverovať hodnovernosť podnikateľských subjektov - subdodávateľov.

Za nesprávne právne posúdenie považuje žalobca aj záver krajského súdu, že žalobca nepreukázal

správcovi dane reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia nevyužitím svojich práv a nesplnením svojej dôkaznej povinnosti. Krajský súd sa bez bližšieho a konkrétnejšieho odôvodnenia stotožnil so závermi správcu dane a žalovaného o neexistencii obchodovaného tovaru, vyvedeného z výsledkov miestneho zisťovania konaného u žalobcu dňa 18.08.2011 v skladových priestoroch v pivnici viničného domčeka v k.ú. O., aj napriek tomu, že existenciu sudov v počte 177 ks potvrdila obhliadka priestorov kontrolnou skupinou správcu dane pri uvedenom miestnom zisťovaní.

III.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu zo dňa 17.02.2014 navrhol, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

K námietke nepreskúmateľnosti napadnutého rozsudku žalovaný poukázal na nález Ústavného súdu sp. zn. IV. ÚS 236/06, podľa ktorého všeobecný súd (prvostupňový, ale aj odvolací) nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces.

K námietke žalobcu ohľadne zistení získaných od maďarských daňových orgánov o existencii dodávaných sudov v obchodnom reťazci STAVES BARRELS kft - Mikuláš Váreha - Venikom - žalobca a o prenášaní zodpovednosti za preverovanie hodnovernosti subdodávateľov na žalobcu, žalovaný uviedol, že správca dane, ktorý získa oprávnené pochybnosti o tom, či predmetný tovar bol dodaný, nie je povinný dokazovať nedodanie tohto tovaru, ale dôkazné bremeno je na daňovom subjekte, ktorý je povinný preukázať uskutočnenie deklarovaného obchodu. Uskutočnenie deklarovaných obchodov je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to, daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstať dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného deklarovaného obchodu správcovi dane, ktorý v rámci kontroly preveruje skutočnosť rozhodujúcu pre určenie dane. Podľa žalovaného odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane, ktorého preukázanie je spojené s jeho dôkaznou povinnosťou. V tomto prípade má žalovaný za to, že pokiaľ sudy neboli Mikulášovi Várehovi - VENIKOM dodané maďarským dodávateľom, nemohli byť následne predané žalobcovi. Z uvedeného dôvodu bolo v záujme žalobcu preveriť si skutočnosť ohľadom maďarského subjektu.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu, napadnuté rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a konania, ktoré predchádzali ich vydaniu, v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP); odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP), keď deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a jednomyseľne dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

Na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 OSP).

Podľa § 219 ods. 1 OSP odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Podľa § 219 ods. 2, ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Podľa § 250i ods. 1 OSP pri preskúmvaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 1a písm. c) zákona o správe daní; správou daní je evidencia a registrácia daňových subjektov a ich vyhľadávanie, overovanie podkladov potrebných na správne a úplné zistenie dane, daňové konanie, daňová kontrola, evidovanie daní a preddavkov vrátane vysporiadania daňových preplatkov a daňových nedoplatkov, daňové exekučné konanie a ďalšie činnosti správcu dane a iných orgánov podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov.

Podľa § 2 ods. 1 zákona o správe daní v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

Podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

Podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

Podľa § 15 ods. 6 písm. d) a písm. e) zákona o správe daní kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane povinnosť predkladať účtovné a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady v písomnej forme alebo v technickej forme vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia a predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety.

Dokazovanie vedie správca dane, pričom dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov (§ 29 ods. 1 a ods. 2 zákona o správe daní).

Podľa § 29 ods. 4 zákona o správe daní ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona o DPH predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou.

Podľa § 19 ods. 1 vety prvej a druhej zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“) účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi. Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

Odvolací súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu konštatuje, že vo vzťahu k predmetu odvolacích námietok žalobcu sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu a na zdôraznenie jeho správnosti doplnia nasledujúce dôvody (§ 219 ods. 2 OSP):

Z obsahu administratívneho a súdneho spisu odvolací súd zistil, že odvolacie dôvody a argumentácia žalobcu, počnúc odvolaním podaným proti dodatočnému platobnému výmeru, žalobnými námietkami a odvolaním proti rozsudku krajského súdu končiac, v podstate smerujú proti spôsobu vyhodnotenia výsledkov dokazovania, predovšetkým zistení daňových orgánov vzišlých z vykonaného miestneho zisťovania u žalobcu dňa 18.08.2011, formou ohliadky interiéru pivnice viničného domčeka v k. ú. O..

Žalobca vo vzťahu k predmetu dodaného tovaru trvá na tom, že uskutočnenie neuznaného zdaniteľného obchodu bolo preukázané z jeho strany predložením daňových dokladov a preukázaním existencie sudov pri vyššie uvedenom miestnom zisťovaní. Podľa žalobcu výsledky miestneho zisťovania zo dňa 18.08.2011 správca dane vyhodnotil výlučne v neprospech žalobcu, pričom pracovník kontrolnej skupiny správca dane nie je spôsobilý odborne posúdiť opotrebovanosť predmetných sudov. Z niekoľkých chýbajúcich sudov, prípadne niekoľkých opotrebovaných sudov nemožno vyvodiť záver, že nemôže ísť o nové sudy, dodané daňovým subjektom Mikuláš Váreha - Venikom, vyrobené v Maďarsku. Tieto zistenia, podľa žalobcu, nemôžu byť preto dôkazom neexistencie obchodovaného tovaru.

Ďalej odvolací súd z administratívneho spisu zistil, že:

- správca dane vo výzve na predloženie dôkazov, adresovanej právnomu zástupcovi žalobcu (č. l. 41 a 44 administratívneho spisu), položil žalobcovi ohľadne nákupu sporného tovaru, okrem iného, aj nasledovnú otázku: „1. V zmysle ustanovenia § 49 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov preukážte účel použitia nakúpených (obstaraných) sudov v mesiaci september 2010 od živnostníka Mikuláš Váreha - VENIKOM v množstve 5 ks (500 l sudy), 172 ks (220 l sudy) a 40 ks (136 l sudy), t.j. v celkovom objeme 45 780 l - podľa dostupnej skladovej karty na komoditu „tokajské víno samorodé suché“ evidujete skladové zásoby tejto komodity ešte z marca 2010 v množstve 20 000 l v nezmenenom stave k 30.09.2010.“

- dňa 20.07.2011, ev. č. 76278, bola doručená odpoveď žalobcu, v ktorej tento prostredníctvom jeho právnej zástupkyne odpovedal: „Sudy boli obstarané za účelom uskladnenia tokajského vína samorodného suchého, boli umiestnené v pivnici viničného domčeka k.ú. O., LV č. XXX, správa katastra Trebišov, manipuláciu so sudmi zabezpečoval dodávateľ sudov, dodací list nebol pri dodávke

sudov predložený, krajina pôvodu sudov je Maďarsko. Sudy sa v čase výzvy mali nachádzať v pivnici viničného domčeka. K 31.12.2010 eviduje stav sudov 217 ks.“

· dňa 18.08.2011 (úradný záznam č. 1/332/85759/2011/HusA z 19.08.2011, č. l. 69 administratívneho spisu), pracovníci poverení daňovou kontrolou vykonali obhliadku interiéru pivnice viničného domčeka k.ú. O., kde sa malo nachádzať 217 ks sudov. Obhliadku vykonali za prítomnosti žalobcu a jeho splnomocnenej zástupkyne. Zistili, že na dvoch podlažiach sa nachádza 177 sudov (5 ks/500l, 132 ks/220 l, 40 ks/136 l), čo je menej o 40 ks/220 l sudov, oproti stavu na faktúre.

· vo všetkých 177 nájdených sudoch sa ku dňu výkonu miestneho zisťovania, 18.08.2011, malo podľa vyjadrenia žalobcu nachádzať tokajské víno samorodé suché, patriace spoločnosti DOMBY, s.r.o., pričom odkedy toto víno žalobca v nájdených sudoch uskladňuje, tento nevedel alebo nechcel správcovi dane objasniť (str. 2 úradného záznamu).

Prihliadnuc na dosiaľ neodstránené pochybnosti vyplývajúce zo zistení orgánov správy daní, predovšetkým vo vzťahu k reálnosti dodania predmetných nových sudov od dodávateľa v Maďarskej republike dodávateľovi žalobcu, ako i vyššie uvedené skutočnosti zistené z účtovnej evidencie žalobcu a porovnaním skutočného stavu v rámci vykonaného miestneho zisťovania, nemožno prijať záver, že žalobca, na ktorom spočíva dôkazné bremeno o účtovaných zdaniteľných plneniach, uspokojivo odstránil pochybnosti o reálnom podklade neuznaného zdaniteľného obchodu.

Vzhľadom na okolnosti prípadu, kedy navyše ani žalovaný nebol schopný preukázať kontinuálnu následnosť nakladania a manipulácie s uskladnenou komoditou - tokajské víno samorodé suché, predovšetkým vo vzťahu k objemu a množstvu zakúpených nových sudov od dodávateľa Mikuláša Várehu - VENIKOM, sa žalobcova argumentácia založená na zľahčovaní zistených nezrovnalostí medzi účtovaným a skutočným stavom, ako i na spochybňovaní schopnosti správcu dane posúdiť ročné opotrebenie necelý rok starých sudov, javí ako účelová, nespôsobilá odstrániť vzniknuté pochybnosti o pravdivosti deklarovaného nákupu.

V preskúmvanej veci odvolací súd dospel k záveru, že so všetkými relevantnými námietkami žalobcu sa už žalovaný v napadnutom rozhodnutí, a krajský súd v odôvodnení rozsudku vysporiadal, a to i vo vzťahu k nesprávnemu vyhodnoteniu výsledkov vykonaného dokazovania. Krajský súd vychádzajúc z obsahu administratívneho spisu v spojení s priloženou fotodokumentáciou, správne vyhodnotil, že viac ako ročné opotrebenie na predmetných sudoch je zjavné.

Vzhľadom na spochybnenie existencie nakupovaného tovaru, a teda reálnosti na všetkých stupňoch obchodného reťazca deklarovaných zdaniteľných plnení, v spojení s výsledkami miestneho zisťovania v pivničných priestoroch žalobcu, sa javí dôkazné bremeno zaťažujúce žalobcu, spočívajúce len v predložení zákonom požadovaných formálne vyhotovených daňových dokladov, ako nedostatočné. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, že sa ocitne v kolotoči fiktívnych zdaniteľných plnení, zneužívajúcich právo poskytované zásadou neutrality DPH.

Správa daní s prihliadnutím na jej účel vo vzťahu k fiškálnym záujmom štátu je príslušnými hmotnoprávnymi a procesnými predpismi verejného práva upravená tak, že daňový subjekt má okrem iného povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a zároveň hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných listinných dôkazov, pričom v rámci daňového konania nesie dôkazné bremeno. Uvedené platí v plnom rozsahu aj na uplatnenie nadmerného odpočtu DPH. Správca dane je oprávnený a zároveň i povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov, samozrejme za zachovania procesných práv daňových subjektov, zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na uplatnené vrátenie DPH. Z uvedeného dôvodu sa pri tejto činnosti správcu dane, predchádzajúcej rozhodnutiu o uplatnenom nároku na vrátenie DPH, autoritatívnym spôsobom formou rozhodnutia uplatňuje dôsledná aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov správcom dane spolu so zásadou objektívnej pravdy vo vzťahu k potrebným zisteniam. Aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo

daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní), pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení.

Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úloha, aké dôkazy vykonať, akým spôsobom dokazovanie doplniť, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane aplikujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní, s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať na čo najúplnejšie zistenie potrebných skutočností, vykonal rozsiahle dokazovanie. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predložené daňové doklady a dôkazy na preukázanie sporného zdaniteľného plnenia nespĺňajú zákonné kritériá na uplatnenie nadmerného odpočtu DPH (§ 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona o DPH), ako i vierohodnosti účtovnej evidencie žalobcu (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní).

Možno sa stotožniť s právnym názorom krajského súdu, že žaloba nebola dôvodná, pretože žalovaný sa v rámci žalobou napadnutého odvolacieho správneho konania riadne vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu a svoje rozhodnutie odôvodnil racionálnym zhodnotením skutkového stavu vo vzťahu k vykonanému dokazovaniu a postupu prvostupňového správneho orgánu s prihliadnutím na relevantné hmotnoprávne a procesné ustanovenia daňových predpisov.

Vzhľadom na vyššie uvedené v spojení s citovanými ustanoveniami zákonov Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací po preskúmaní napadnutých rozhodnutí správneho orgánu v medziach žaloby dospel k záveru, že námietky žalobcu vznesené v odvolaní proti prvostupňovému rozsudku nie sú dôvodné a preto rozhodol podľa § 219 ods. 1 a 2 OSP v spojení s § 250ja ods. 3 druhá veta OSP tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa 224 ods. 1 OSP v spojení s § 250k ods. 1 OSP a § 246c OSP. Žalobca nemal úspech vo veci, preto mu súd náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.